

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA  
UNIR - *CAMPUS* DE CACOAL  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ENGENHARIA DE  
PESCA E AQUICULTURA**

**MARLENE FERREIRA DA COSTA**

**A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL  
CONTÁBIL**

**Trabalho de Conclusão de Curso  
Artigo**

**CACOAL  
2009**

**MARLENE FERREIRA DA COSTA**

**A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL  
CONTÁBIL**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. MS Nilza Duarte A. Oliveira

Cacoal  
2009

# **A RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL**

**Por**

**MARLENE FERREIRA DA COSTA**

**Artigo apresentado à Fundação Universidade  
Federal de Rondônia, Curso de Ciências  
Contábeis, para obtenção do grau de Bacharel  
em Ciências Contábeis, mediante a Banca  
Examinadora, formada por:**

---

**Presidente**

**Prof<sup>a</sup>. Ms. Nilza Duarte Aleixo de Oliveira – Orientadora/UNIR**

---

**Membro**

**Prof<sup>a</sup>. Ms. Lúcia Setsuko Ohara Yamada - UNIR**

---

**Membro**

**Prof. Ms. Tiago Henrique de Souza Echternacht - UNIR**

**Cacoal  
2009**

## RESPONSABILIDADE CIVIL E PENAL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Marlene Ferreira da Costa<sup>1</sup>

**Resumo:** A Responsabilidade Civil está presente no ordenamento jurídico brasileiro desde o limiar do século XX, o fortalecimento do instituto se comprova com sua manutenção no Código de 2002, fortalecendo as relações humanas. A Responsabilidade civil é a obrigação de reparar o dano que uma pessoa causa a outra e tem uma função essencialmente indenizatória, pois, visa ressarcir prejuízos causados a outro, promovendo a reparação do dano. Enquanto, que a responsabilidade penal, tem na sua natureza, o dom de penalizar, o espírito é de punir e prevenir que os demais pratiquem ato ilícito. Diante disso, o estudo versa sobre a responsabilidade civil e penal do Profissional Contábil, tendo por objetivo geral abordar a legislação que impõe penalidades às infrações praticadas pelo Contabilista no campo civil e penal. A metodologia aplicada foi de pesquisa bibliográfica e de estudo de caso, com entrevista com o Vice-Presidente do CFC via *e-mail*, com 12 (doze) questões, sendo que a análise da entrevista teve por base os dados coletados e disponibilizados, via *e-mail*, pela Gerência de Fiscalização do CRC/RO e sendo constatada uma dinâmica nos dados, ora, positiva, ora negativa das ações fiscalizadoras dos órgãos de classe voltada ao exercício da profissão do Contabilista.

**Palavras-chave:** Responsabilidade. Profissional Contábil. Legislação Civil e Penal. Ética.

### INTRODUÇÃO

A postura comportamental diante da vida e do trabalho é assunto que interessa a sociedade e o relacionamento humano é fundamental para promover a interação social em todos os setores, principalmente, o profissional.

O interesse se acentua quando envolve o patrimônio das pessoas ou das entidades, situação largamente vivenciada pelo profissional contábil que lida com as riquezas, na medida em que, nos últimos anos surgiram diversos escândalos financeiros que expuseram a veias da Contabilidade, juntamente, com o profissional contábil, essa exposição trouxe a lume inúmeros questionamentos sobre a conduta do profissional a ponto de se discutir sobre o verdadeiro papel a ser exercido, doravante, pelo Contabilista.

A atuação profissional contábil versus responsabilidade profissional acentuou-se com muito mais rigor, para o profissional contábil, com a entrada em vigor da Lei nº 10.406/2002,

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, sob a orientação da Prof.<sup>a</sup> MS Nilza Duarte Aleixo de Oliveira.

em que passou constar no texto legal a responsabilidade do Contabilista que pode responder por danos causados por culpa<sup>2</sup> ou dolo<sup>3</sup> no desempenho de sua função. Neste viés, torna-se interessante questionar: com advento do Novo Código Civil houve intensificação da fiscalização sobre a conduta profissional dos Contadores e via de consequência houve aumento ou redução na lavratura dos autos de infração?

Para responder a esta pergunta, o presente estudo teve por objetivo geral abordar a legislação que impõe penalidades às infrações praticadas pelo Profissional Contábil no campo civil e penal. Como base para alcançar o objetivo geral almejado, os objetivos específicos são: identificar as penalidades que a lei impõe ao profissional contábil na prática de infrações ou crimes; destacar regras normativas de conduta do profissional Contabilista junto ao CFC<sup>4</sup>/CRC<sup>5</sup>; verificar as providências adotadas pelo CRC e as penalidades aplicadas; averiguar junto ao CRC a atuação do Conselho na fiscalização da profissão contábil; apresentar as principais infrações detectadas; identificar junto ao CRC, a existência ou não de monitoramento quanto à existência de ações civis e penais interpostas contra os profissionais, para afinal apontar as infrações e os processos julgados pelo CRC/RO.

A metodologia aplicada foi pesquisa bibliográfica em livros, códigos, revistas, dicionários jurídicos, material acessível via internet e intranet. Aplicou-se, ainda, a técnica de pesquisa denominada estudo de caso, que segundo (SILVA, 2006, p 53), é uma inquirição experimental que examina um fato de natureza moral ou social contemporâneo dentro de um contexto da vida real, as informações obtidas não podem ser manipuladas, não obstante, possa em querendo fazer observações diretas. A ferramenta aplicada para a coleta dos dados foi questionário semi-estruturado com 12 (doze) questões abertas e fechadas, em entrevista via *e-mail*, realizada no dia 30 de junho do corrente ano, com o Coordenador de Fiscalização da Vice-Presidência do CFC, tendo por base os dados coletados e enviados pela Gerente de Fiscalização do CRC/RO.

O Estudo desenvolveu-se no âmbito do CFC com dados do CRC/RO previamente contatado, posteriormente foi conduzido por questionário, voltado para no primeiro momento para o CFC e na segunda etapa com dados fornecidos pelo CRC/RO, entidade que tem como missão a interação e formação de seus pares, portanto, num caminho voltado para a coletividade e cuja preocupação maior é prestação de relevantes serviços à sociedade.

---

<sup>2</sup> Culpa – Quando o agente age com imprudência, negligência ou imperícia.

<sup>3</sup> Dolo – Quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco.

<sup>4</sup> CFC-Conselho Federal de Contabilidade

<sup>5</sup> CRC/RO-Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Rondônia

A importância deste trabalho é prestar uma contribuição no sentido de apresentar aos profissionais contábeis iniciantes e também aos iniciados esclarecimentos na órbita da legislação civil, principalmente, da responsabilidade civil e penal, com advento do Novo Código Civil.

## **1 O PERFIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL**

A profissão contábil, como as demais estão em transformação, os processos laborais se sofisticaram e a busca do profissional qualificado é objetivo primeiro e no caso em estudo, a atuação profissional, no desempenho das atividades contábeis que somente podem ser realizadas pelo Contabilista, conforme normas oriundas do Decreto-Lei nº 806/69 e Decreto nº 66.408/70, Código de Ética criado pela Resolução CFC nº 803/96 e amplamente destacadas na Lei nº 10.406 de 10/01/2002, onde o profissional contábil sobressaiu de forma inquestionável.

É fundamental o papel desempenhado pelos contabilistas no processo de busca de soluções e na tomada de decisões, obviamente, não como responsáveis finais, pois no dizer de (GONÇALVES, 2007, p. 57) é interessante aperceber-se, que os contabilistas cada dia mais passam a desempenhar um papel de fundamental importância, tanto no processo gerencial/administrativo, devido ao fato de ser o profissional que tem em mãos a radiografia da empresa na tomada de decisões, como da responsabilidade no que diz respeito às recomendações e escolha de caminhos escorregiosos para a empresa quando da tomada de decisões.

O profissional Contábil vem assumindo uma função que oferece não só a empresário, mas à sociedade vários benefícios, tais como: a minoração dos riscos na escolha dos investimentos e eventuais aplicações, a destinação dos recursos somada à indiscutível capacidade de aprender a lidar com mudanças mercadológicas e com as idéias de melhorias, conforme posicionamento de Marion (2005, p. 33).

Num mundo competitivo e na rotina, o contabilista se defronta com inúmeras demandas advindas das diversas fontes: governo, no tocante à legislação tributária, instituições financeiras, quando o gestor empresarial precisa recorrer à fonte externa de financiamentos ou empréstimos, os sócios, os acionistas, enfim, o contabilista exerce o papel central dentro da empresa ao lado do executivo, na figura do administrador, auxiliando-o com os registros dos fatos contábeis ocorridos na empresa, portanto, o empresário tem ao seu lado

um profissional de envergadura para tomada da suas decisões gerenciais, de acordo com Marion (2005, p. 34).

Na visão de Marion (2005, p. 32) e conforme noticia o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o Contabilista deve ser uma pessoa versátil, inclusive, versada em línguas, estar conectada com o mundo, desde os mais distantes rincões do planeta e aos clientes, pois, se vive sob o signo da globalização, processo este irreversível desde a chegada de Marco Pólo à China e de Cristovão Colombo na América.

A área contábil vive uma nova dinâmica, via de consequência opera toda uma transformação na forma do contabilista pensar trabalhar suas atividades, sai de cena o trabalho meramente mecânico, a fase técnica é substituída pelos softwares, portanto, entra para ficar a era da informação, conforme prevê Silva e Figueiredo (2007, p. 28).

E a informação é a porta de entrada para que todos os atos sejam executados sob a égide da transparência, conforme corrobora Marion (2005, p.32), sendo, que com a evolução dos meios de comunicação, onde as vidas do profissional e de todos estão em destaque, principalmente, do profissional Contábil, pela importância dessa profissão em um mundo globalizado.

Nos últimos anos o profissional contábil se viu às voltas com alguns dos escândalos de alcance, mundial como: da Enron, Wordcom, etc. No Brasil, casos como da Parmalat, Bombril etc., por Aguiar (2008) e Nunes (2004) respectivamente, foram exemplos deste contexto.

Acontecimentos diretamente relacionados com a parte financeira e econômica das empresas e das pessoas, em que o Contabilista é quem traz por intermédio de seu trabalho dados informativos que terão repercussão na vida dos usuários, em seus investimentos, pois, a informação produzida no universo contábil tem por objetivo fornecer, como dito anteriormente, informações seguras aos usuários para tomada de decisões, e deve oferecer uma avaliação completa, abrangendo desde o desempenho da entidade no mercado, como também, sua evolução, fortalecimento e os riscos inerentes das atividades somados às oportunidades, conforme alude Marion (2005, p.33).

Em suma, o perfil do contabilista contemporâneo deve conter formação cultural ampla e diversificada, e mais, deve prepará-lo, para desempenhar papel fundamental na tomada de decisões, definitivamente importante nas negociações, haja vista, que deve prestar desde o simples assessoramento, a fazer pesquisas, com vistas a somar à sua bagagem formal, no caso, obrigatoriamente, com graduação universitária, conforme bem diz Marion (2005, p.33), e

mais um leque de outros papéis, de relevância social, tais como: consultor, auditor, tradutor, controller, comunicador, etc.

O profissional contábil deve estar atento aos desafios cotidianos, não se esquecer da preocupação social no exercício da labuta diária e ter sempre em mente, a importância do papel desempenhado na questão da responsabilidade sócio-ambiental no despertar da consciência da necessidade de conhecimentos na aplicação dos recursos, e ainda devendo estar atento à legislação contábil brasileira, principalmente no que concerne ao padrão contábil internacional, eis a necessária evolução do perfil do profissional contábil nos próximos anos.

## **2 CÓDIGO DE ÉTICA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL**

Toda profissão, seja médico, advogado, arquiteto, necessita ter um código de conduta ética, um norte que lhes oriente nos rumos da vida profissional. O contabilista, na atividade contábil não é diferente, tanto que desde a criação da Escola de Comércio Álvares Penteado, em 1902, passou a fomentar dentro desta comunidade Acadêmica a necessidade de regulamentação da profissão e a gênese se opera quando da realização do V Congresso de Contabilidade, em Belo Horizonte/MG, em 1950, durante os trabalhos, na efervescência dos debates, surge o primeiro esboço daquilo que viria a se torna o Código de Ética, segundo remonta a edição do CFC (2006).

Não obstante, o Código de Ética ter iniciado a ser gestado desde 1950, somente em 1970, o Conselho Federal de Contabilidade, por exigência legal, atendendo determinação expressa no art. 10 do Decreto-Lei nº 1.040-69, aprovou mediante a Resolução nº 290, o Código de Ética Profissional do Contabilista, que, por vinte e seis anos, orientou como deveria ser a conduta dos profissionais da Contabilidade no exercício de suas atividades, dentro de parâmetros éticos e dentro daquilo que determina o Código de Ética segundo publicação editorial normativo da categoria (CFC, 2006).

E somente, em 10 de outubro de 1996, via Resolução nº. 803, tendo atravessado duas décadas e uma ditadura, surge o atual Código de Ética do Profissional Contabilista, publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade, portanto, surgiu à época, a primeira codificação de normas a orientar a conduta ética dos Contadores e Técnicos em Contabilidade brasileiros.

Mas para isso é bom que se saiba, primeiramente o que é ética?, segundo Silva (2005, p.566): “é palavra do grego *ethikos* é definida como a ciência da moral, “ética” e “moral” são palavras sinônimas, a como dito acima é de origem grega, enquanto a segunda é sua tradução



para o latim”. Moral está presente nas relações mútuas voltadas para o bem de todos, e no caso da ética profissional está intimamente relacionado com exercício profissional. A ética tem sua base no uso e costumes, mas sabidamente, os órgãos de classe podem e fazem o seu código de ética, sendo que para tanto, defere-se autoridade ao profissional da área para dirigir e fiscalizar a profissão, essa, situação ocorre na profissão do engenheiro, do médico e obviamente do contabilista, via o Conselho Federal de Contabilidade, órgão normativo da categoria.

A ética deve ser um estado de espírito, Camargo (1999, p. 34) posiciona-se, assim, “a existência dos códigos de ética não torna ninguém melhor”, e isso vale para categoria de profissionais, o que deve merecer atenção é o ser humano, e a existência de um código ética representa uma espécie de ancoradouro, uma pista, praticamente no sentido literal, para que o profissional siga as setas para um comportamento correto e para isso ocorra a contento, há que se ter uma compreensão de mundo, pois é vital o entendimento do mundo ao redor, da necessidade de cumprir com as regras existentes.

Neste ponto de vista, pode-se definir Código de Ética Profissional, como, conjunto de preceitos de orientação e disciplina da conduta do profissional dentro da esfera do exercício da profissão, é o que faz o do Contabilista (SILVA, 2005, p.302).

A Resolução CFC nº 803/96, que aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista traz nas suas diversas disposições às exigências para o exercício profissional, sendo que no capítulo I- Do Objetivo, menciona no art. 1º, a razão de ser do código, que é fixar a forma pelo qual se devem conduzir os contabilistas, quando do exercício profissional. Portanto, a razão de ser do código é o comportamento profissional do Contabilista.

Na seqüência, sem afastar do comportamento social, no capítulo II – Dos Deveres e das Proibições, no art. 2º, I, diz que no exercício da profissão, o contabilista deve pautar sua conduta com zelo, diligência e honestidade, alerta para a necessidade de se observar a legislação vigente e resguardar os interesses da clientela, seja na condição de profissional liberal, sejam como empregado ou empregador, frisa a imperiosa necessidade de preservar a dignidade e a independência profissional, princípios intrínsecos ao exercício profissional, sem os quais o contabilista não teria condições de desempenhar com altivez sua profissão.

No art. 3º, *caput*, das vedações no exercício da função, impede ao contabilista a obtenção de qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita, obviamente, corroborando a ideia que os atos contábeis devam ser praticados dentro da legalidade, refuta os atos desonestos e ilegais, portanto, ilícitos.

No Código de Ética Contábil, as penalidades previstas, não são brandas e causam prejuízos profissionais inquestionáveis, porém, a situação do profissional com a publicação pelo órgão normativo federal da categoria, da Resolução nº. 949/02, as punições tornaram ainda mais severas, com a aprovação do Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, prevendo a instauração dos processos administrativos de fiscalização. O quadro 1 faz um comparativo das punições na esfera do Código de Ética, Resolução nº 803/96, em contraponto com a Resolução nº 949/02.

**Quadro 1 – Comparação do Art. 12- Código de Ética e Art. 58- Resolução nº 949/02**

<b>DAS PUNIÇÕES</b>	
<b>Resolução nº. 803/96</b> Capítulo V – Das Penalidades	<b>Resolução do CFC nº. 949/2002</b> Capítulo X – Da fixação e Gradação das Penas
<b>Art. 12.</b> A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:	<b>Art. 58.</b> As penas consistem
I. Advertência Reservada;	<b>I. Multa;</b>
<b>II. Censura Reservada;</b>	II. Advertência Reservada;
III. Censura Pública.	<b>III. Censura Reservada;</b>
Parágrafo único. Na aplicação das sanções éticas são consideradas como atenuantes:	IV. Censura Pública;
I. Falta cometida em defesa de prerrogativa profissional;	V. Suspensão do exercício profissional;
II. Ausência de punição ética anterior;	V I. Cancelamento do Registro Profissional
<b>III.</b> Prestação de relevantes serviços à Contabilidade.	

Fonte: Adaptado da publicação Legislação da profissão contábil (CFC, 2006).

É interessante observar, senão um paralelo, mas uma ligação existente, do parágrafo único do art. 12, do Código de Ética, em que constam circunstâncias atenuantes, para

diminuição da penalização do profissional contábil, com o Código Penal, no art. 65<sup>6</sup>, Capítulo III, em que constam as circunstâncias que atenuam a penas, que são levadas em conta quando o agente está sendo julgado pelo órgão de Classe, em que se aplicam as penas do Código de Ética, porém, se a prática resultou em crime, aplica-se o Código Penal.

No campo da ética, as punições acima são aquelas a que todo contabilista está passível de sofrer, diversamente destas punições, qualquer outra forma de punição terá que ir para seara jurídica, em que o direito de punir é dever do Estado, por intermédio dos órgãos competentes, segundo normas previamente estabelecidas em lei, com o objetivo supremo de proteção da sociedade, segundo Coelho (1985, p.17).

A título de exemplo, o profissional contábil ao expedir “Decore<sup>7</sup>” sem base legal comete ato ilícito que contraria o previsto em lei e nas Resoluções normativas do CFC nº 960/03 e 872/2000 e deve incorrer nas penalidades conforme o enquadramento legal, independente de outras penalidades.

E neste contexto, o profissional contabilista habilitado deve conduzir sua atuação, dentro dos padrões exigidos pela legislação, pois, a exigência da responsabilidade profissional é uma constante, e na medida em que se tem acesso aos meios midiáticos, a exigência só aumentará para os profissionais e os órgãos de classe. Estes terão que exigir internamente de seus membros uma conduta ilibada, e as cobranças e sanções impostas pelos pares, com certeza, causam sobrepeso ainda maior ao contabilista no exercício profissional.

### **3 A RESPONSABILIDADE DO CONTABILISTA SOB A ÓTICA DO CÓDIGO CIVIL**

O Novo Código Civil pátrio, Lei nº 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002, revogou não somente o Código Civil de 1916, mas toda a primeira parte do Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, condensando nesse diploma não só normas de Direito Civil como de Direito Comercial, conforme preleciona Tapai (2002, p. 12).

A situação dos Contabilistas, com a vigência do novo Codex<sup>8</sup>, modificou e para melhor, as prerrogativas profissionais foram asseguradas de forma enfática e as atividades inerentes à

---

<sup>6</sup> Art. 65. São circunstâncias que sempre atenuam a pena:

I – Ser agente menor de 21, na data do fato, ou maior de 70, na data da sentença; II – Desconhecimento da lei; III- ter o agente: a) cometido o crime por motivo de relevante valor social ou moral; b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano; cometido o crime por coação a que podia resistir, ou em cumprimento de ordem de autoridade superior, ou sob a influência de violenta emoção, provocada por ato injusto da vítima; d) confessado espontaneamente, perante a autoridade, a autoria do crime; ....

<sup>7</sup> Decore-Declaração de Comprovação de rendimentos.

<sup>8</sup> Codex – Código derivado do Latim – coleção de leis.

profissão foram destacadas, mostrando à sociedade a importância deste profissional no campo das relações empresariais e sociais.

A partir de então, a responsabilidade do Contabilista ficou ampliada podendo ele responder civilmente, pessoal e solidariamente perante aos contratantes (pessoa física ou pessoa jurídica) e terceiros, inclusive com o patrimônio pessoal, além de pagar indenização caso se constate manipulação de dados contábeis e configure fraude contábil e a empresa obtenha vantagens em função disso, conforme art. 1177 e seguintes do Código Civil de 2002, em que consta de forma elencada as prerrogativas exclusivas do Contabilista.

Hodiernamente, a responsabilidade civil é a obrigação de compor o prejuízo ou dano, originado por ato do próprio agente ou ato ou fato sob qual tutelava, e ainda que sua obrigação deva ser assumida diante do Poder Judiciário, pois segundo Cavalieri Filho (*apud* VENOSA, 2002, p. 17), o anseio de obrigar o agente, causador do dano, a repará-lo inspira-se no mais elementar sentimento de justiça.

A responsabilidade civil é compreendida como a obrigação de ressarcir em virtude de dano que advenha de atos antijurídicos.

“Para Rodrigues (1995, p. 6) “responsabilidade civil é obrigação que pode incumbir uma pessoa a reparar o prejuízo causado a outra, por fato próprio, ou por fato de pessoas ou coisas”. Equivale, portanto, a dizer que, no caso do profissional contábil ou seus auxiliares cometerem erros nos dados lançados, quem responde é o contabilista, conforme art. 932<sup>9</sup> e seguintes do Código Civil.

E ainda, Rodrigues, (1995, p.13), complementa, ao dizer;

O princípio geral de direito, informador de toda a teoria da responsabilidade, encontrado no ordenamento jurídico de todos os povos civilizados e sem o qual a vida social é quase inconcebível, é aquele que impõe a quem causa dano a outrem o dever de reparar.

O dano conforme Oliveira (2005, p.50), concerne à responsabilidade civil, de um prejuízo ocasionado por violação ao direito de outrem, leva a entender que há de se considerar toda ofensa a um bem jurídico, ou seja, toda lesão a qualquer direito, no que tange ao dano como consequência da obrigação.

O Código Civil de 2002 impôs barreiras para a atuação profissional, quando delimitou a responsabilidade do profissional contábil, classificando-a em atos culposos<sup>10</sup> ou dolosos<sup>11</sup>, sendo a culpa ausência de cuidados e dependendo da forma como esse ato for praticado,

<sup>9</sup> Art.932 – São também responsáveis pela reparação civil: III – O empregador ou comitente, por seus empregados, serviços e prepostos, no exercício do trabalho que lhes competir, ou em razão dele;

<sup>10</sup> Art.18 - CP Atos culposos são aqueles praticados por imprudência, negligência ou imperícia.

<sup>11</sup> Os atos dolosos são atos praticados de forma premeditada e proposital, ou seja, com a intenção do resultado.

sendo que a culpa distinguem-se cinco tipos: *in eligendo*; *in vigilando*; *in committendo*; *in omittendo* e *in custodiendo*.

a) Culpa *in eligendo* - é aquela que tem origem na eleição de representante, sem capacitação técnica, que na qualidade de preposto, no caso, o contador não é legalmente habilitado e assim mesmo executa atos da profissão, de acordo com Venosa (2002, p. 24).

b) Culpa *in vigilando* - é aquela que reside na falta de fiscalização por parte do empresário, em relação aos atos praticados tanto pelos empregados, como pelo contabilista, conforme (art. 932, IV CC).

c) Culpa *in ommittendo, commitendo e custodiendo* - é a culpa caracterizada pela omissão (negligência) do profissional em efetuar os trabalhos contábeis que lhe foram confiados, conforme art.933 CC *caput*, sem correspondência no Código de 1916.

A culpa é a falta de cuidado no cumprimento de uma obrigação e está consagrado sob os princípios da negligência, imprudência e imperícia e nos atos culposos, vislumbra que tal ato ocorre, quando o profissional no exercício das funções não os pratica de má-fé, mas por descuido ou aplicação indevida da legislação vigente, vindo trazer resultados diferentes dos que realmente deveriam ter sido apurados, prejudicando terceiros.

Nesta situação, o contador responderá perante o titular da empresa, sócios, diretores e administradores, e estes responderão perante terceiros pelos danos causados, conforme aduz o arts. 186 e 187 CC Pátrio.

Em relação aos atos dolosos, a prática do ilícito é intencional, de caso pensado e planejado, portanto, se o contabilista agir de forma dolosa responderá solidariamente com o titular da empresa, sócios, diretores e administradores perante terceiros, pelos atos praticados, conforme § único do art. 1.177 CC.

Segundo Venosa (2002, p.24), na questão da culpa, não há que esquecer que o ato ilícito, na maioria das vezes é uma seqüência de inúmeros atos, portanto, de uma conduta.

O artigo 1.177 do Código Civil, ora, objeto de análise, deixam explícito que o contabilista quando da execução dos atos de escrituração contábil e fiscal ao efetuar lançamentos que causem danos e praticados por ele ou prepostos, a responsabilidade é do Contador.

O quadro 2 apresenta a confrontação do Código de 2002, com o Código Civil de 2002, com o Código Civil de 1916 e com Código Comercial Brasileiro de 1850 e as principais alterações ocorridas com o advento da Lei nº 10.406/2002.

**Quadro 2 – Comparativo entre o Código Civil de 2002, o Código Civil de 1916 e o Código Comercial Brasileiro de 1850**

<b>Lei n.º 10.406/2002 (Novo Código Civil)</b>	<b>Lei n.º 3.071, de 1916 (antigo Código Civil)</b>	<b>Lei n.º 556, de 1850 (antigo Código Comercial Brasileiro)</b>
<p><b>LIVRO II</b>  <b>Do Direito de Empresa</b>  <b>TÍTULO I</b>  <b>Do Empresário</b>  <b>CAPÍTULO I</b>  <b>Da Caracterização e da Inscrição</b></p>		
<p><b>Seção III</b>  <b>Do Contabilista e outros Auxiliares</b></p>		
<p><b>Art.1.177.</b> Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedimento de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.</p>	<p>Sem correspondência no Código de 1916.</p>	<p><b>Art.77.</b> Os assentos lançados nos livros de qualquer casa de comércio por guarda-livros ou caixeiros encarregados da escrituração e contabilidade produzirão os mesmos efeitos como se fossem escriturados pelos próprios preponentes.</p>
<p><b>Parágrafo Único.</b> No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.</p>	<p>Sem correspondência no Código de 1916.</p>	<p><b>Art. 78.</b> Os agentes de comércio sobreditos são responsáveis aos preponentes por todo e qualquer dano que lhes causarem por malversação, negligência culpável, ou falta de exata e fiel execução das suas ordens e instruções, competindo até contra eles ação criminal no caso de malversação.</p>

Fonte: Adaptado de SILVA e BRITO (2004, p. 154).

É incontestável que a única profissão que mereceu destaque e foi aquinhoadada com 18 artigos (art. 1.177 ao art. 1.195) no Novo Código Civil foi a do Contabilista, aliás, designação

encontrada na Lei nº 10.406/02, para o profissional da área contábil, contador e seus auxiliares técnicos devidamente inscritos no Conselho de Contabilidade, o que demonstra a importância da profissão e da classe contábil na sociedade no desenvolvimento das relações econômicas e sociais, pois, além, do novo código promover alterações nos procedimentos contábeis das empresas, com vigência da nova lei, há um enfoque maior sobre a relação profissional e a responsabilidade do contador.

De acordo com Sá (2003, p. 05), o novo estatuto legal, traz na essência a preocupação com a ética e a boa-fé, tem como virtude essencial de exigir que os trabalhos, mas especificamente, os balanços sejam elaborados com seriedade e fidelidade, exigências estas que separam por uma linha tênue os bons profissionais dos maus e com certeza não só faz a diferença na defesa dos interesses patrimoniais da clientela, como de toda a sociedade.

O art. 1.188 do Novo Código Civil de 2002 deixa isso bem claro, pois na retratação dos balanços patrimoniais exige-se fidelidade e clareza, numa forma de impor rigor para impedir fraudes, evitando a trapaça, obrigando o profissional agir com sinceridade, impedindo a ilusão conveniente de manipular dados.

Então, o Novo Código Civil, em relação aos contadores, promove como principal mudança, à institucionalização da responsabilidade solidária<sup>12</sup> que derivou em mudanças comportamentais e trouxe maiores rigores para a classe contábil, quando da atuação do seu ofício, o que traz a tona o quanto é vital o conhecimento da legislação em vigor, tanto nos aspectos técnicos, bem como, no que diz respeito da responsabilidade do profissional contábil no exercício das atividades rotineiras desta profissão como manter escrituração contábil atualizada, promovendo os lançamentos devidos no Balanço Patrimonial e o de Resultado, tornando consciente o profissional dos efeitos dos atos perpetrados, mesmo quando baseados na boa-fé, o Contabilista responderá pelos danos causados. Portanto, as ações terão reflexos tanto na esfera pessoal, como na profissional, por extensão a qualidade de vida e paz de espírito do profissional, bem como, com certeza, esses reflexos, alcançarão a esfera jurídica, pois, as relações de serviço, portanto de consumo tem um divisor de águas, com o Código de Defesa do Consumidor e o Novo Código Civil e a revogação do Código Comercial, que se baseia no Código Civil, conforme (REALE, 2000, p. XIX), *apud* Tapai, (2002, p. 19).

---

<sup>12</sup>No Direito Civil é a responsabilidade comum a mais de uma pessoa, podendo ser exigido de cada uma delas o cumprimento integral da respectiva obrigação. Responsabilidade solidária – Dispõe a CLT em seu art.1º,§2º, que uma ou mais empresas, mesmo tendo cada uma delas personalidade jurídica, se estiverem sob direção, controle ou administração de outra (grupo industrial, comercial ou de outra qualquer atividade econômica), para efeitos da relação de emprego serão sempre solidariamente responsáveis a empresa principal e cada um das subordinadas.

A primeira qualidade, portanto, excelente desafio ao profissional contábil será o compromisso com a fidelidade, ser fiel sempre, aos princípios éticos e principalmente no sentido de atuar retratando a realidade da empresa, devendo agir com cautela ao elaborar demonstrações contábeis, devendo conduzir a escrituração dentro dos padrões exigidos, inclusive, com observância aos princípios fundamentais de contabilidade, pois existe instrumento jurídico a exigir-lhes responsabilidade e reparação de danos.

O contabilista poderá responder por culpa e por dolo no desempenho de sua função, o que requer do profissional, além de conhecimento da legislação contábil, a compreensão das legislações correlatas no âmbito da atuação profissional, para obstar atos antiéticos ou até ilegais.

Ademais, vale frisar, conforme diz Pereira (1999, p. 67), “culpa é a infração de uma obrigação preexistente, de que a lei ordena reparação quando causou dano a outrem”, portanto, a responsabilidade civil do contador é aquela que encontra tipificada na lei determinada conduta, independente de qualquer outro vínculo.

De acordo com o art. 186 do Código Civil de 2002 é obrigação de indenizar o dano causado a outrem, tanto por dolo como por culpa, sendo que a responsabilidade civil independe da responsabilidade criminal, pois mesmo que o ato ilícito não seja crime, não deixará de existir a obrigação de indenizar as perdas e os danos.

É direito fundamental da vítima quando sofrer ofensa a seus direitos e interesses ter a reparação por parte do ofensor, pois a falta de diligência na observância da norma de conduta, isto é, o desprezo, por parte do agente, do esforço necessário para observá-la, com resultado não objetivado, mas previsível, desde que o agente se detivesse na consideração das conseqüências eventuais de sua atitude não deve ser premiada, mas ensejar reparação, pois se o agente se beneficia da profissão, em incorrendo em erro deve repará-lo, conforme prescreve o art. 932, III CC.

Segundo, Oliveira (2005, p. 45), a responsabilidade pode ser:

a) Subjetiva – há responsabilidade de indenizar sempre que se prova a culpa do agente, conforme prevê os arts. 186<sup>13</sup> a 188 e 929 e 930, Código Civil. A responsabilidade subjetiva é aquela que tem uma relação intrínseca com o comportamento do agente, pois somente comprovando que houve culpa ou dolo, o nexo causal, que no dizer de Cavalieri Filho (*apud* VENOSA, 2009, p. 29) é a ligação ou relação de causa e efeito entre a conduta e o resultado

---

<sup>13</sup> Art.186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete o ilícito.



fará com que surja a obrigação de indenizar, portanto, obrigação em reparar os danos causados em vista dos erros cometidos.

b) Objetiva – há obrigação de indenizar, independentemente da prova de culpa do responsável, é quando a lei impõe a obrigação de reparar o dano independentemente de culpa.

Corroborando com isto, Oliveira (2005, p. 48), segundo o novo Código Civil Brasileiro, o assunto responsabilidade ficou desta feita da seguinte forma: a responsabilidade objetiva no Novo Código – abriga a teoria do dano objetivo, “desde que exista um dano, deve ser ressarcido, independentemente da idéia de culpa”. O agente deve ser responsabilizado não só por culpa sua como também por aquele que seja decorrência de seu simples fato; uma vez que, no exercício de sua atividade, ele acarrete prejuízo a outrem, fica obrigado a indenizá-lo, fica patente a idéia de responsabilização do contador.

O Decreto-Lei nº 9.295/46 define as atribuições dos profissionais contábeis e no art. 1177 do Novo Código Civil, na seção III, do contabilista e outros Auxiliares, as atividades contábeis são obrigatórias e inerentes ao contador, portanto, a elaboração da escrituração contábil e fiscal são atos personalíssimos deste profissional o que equivale a dizer, que pelo novo Código Civil, o Profissional Contábil é tido como o preposto responsável, principalmente quando da elaboração das demonstrações contábeis, onde acaba por descrever a realidade existente nas empresas, sendo que o preponente se equivale como se fosse o próprio preposto.

De acordo com Oliveira (2005, p.121), neste novo contexto, o Código de 2002 enquadrando o contador e o técnico em contabilidade, nas suas relações com os clientes, quer como profissional liberal ou na condição de empregado, como prepostos, o que os torna submetido aos ditames da lei, tanto do Novo Código, como em toda legislação extravagante, portanto, o preposto é solidariamente responsável perante terceiros, quando pratica o risco assumido, o risco doloso.

É sempre oportuno dizer, que os registros lançados pelo contabilista e seus auxiliares são considerados realizados pelo próprio administrador, ressalvada a situação do profissional contabilista agir de má-fé, conforme consta no art.1177 e 1.178, ambos do CC/2002.

Infere-se, pois, que a responsabilidade será objetiva na relação de preposição, conforme o art. 1177, § único do Código Civil de 2002, portanto, quando o contador cometer erros e causar danos a terceiros em virtude de ato culposos, caberá ao administrador indenizar os prejuízos causados, com ação regressiva contra o responsável, conforme estipula o art. 932 do CC/2002.

O Novo Código Civil responsabiliza o profissional Contabilista que age de forma subalterna e subserviente, mais ainda, aquele que age de forma voluntária, conivente e dolosa junto com o preponente ou empresário, conforme diz, Oliveira (2005, p, 122).

E por fim, conforme explanação de Oliveira. (2005, p.121), o contabilista poderá responder muito além do ato culposo, alcançando o ato doloso, portanto, ultrapassando a barreira do ilícito civil e em incorrendo na possibilidade do delito propriamente dito, está configurada a responsabilização penal.

#### **4 A RESPONSABILIDADE DO CONTABILISTA SOB A ÓTICA DO CÓDIGO PENAL**

A Responsabilidade Penal surge para o contabilista quando ele comete atos danosos que ultrapassam a mera possibilidade de satisfação via indenização, como no caso do direito civil, onde se opera a defesa do interesse individual, da pessoa propriamente dita.

Diferentemente, no Direito Penal, a defesa que se faz é a do interesse público, da coletividade, pois, os atos violam a ordem social.

É bom, frisar, que na esfera penal a responsabilidade é subjetiva, não se aceita a responsabilidade objetiva, é imperiosa a comprovação do dolo ou a culpa do contabilista, aplicando-se, de forma absoluta, a teoria da responsabilidade subjetiva no direito penal, conforme diz Quezado (2009, p.1).

O presente tópico aborda as implicações criminais da atuação do contabilista, no exercício de uma função tão importante, com intensa visibilidade, sendo que a legislação pátria tem por escopo coibir atos principalmente de caráter fraudulentos, atentatórios à ordem pública, as restrições se encontram no Código Penal e nas demais leis extravagantes.

A legislação penal, no caso do sujeito ativo, portanto, aquele que pratica determinada ação, o alvo certo são os contadores, pois está diretamente relacionado às atividades contábeis exercidas por este profissional, o que possibilita uma imensa gama de possibilidades quanto à questão da responsabilização deste profissional em co-autoria ou até mesmo participação nos mais variados tipos e delitos penais, conforme, aduz, Oliveira (2005, p. 138), a responsabilidade penal do profissional contábil foi ampliada.

Segundo, Delmanto (2002, p.701), o artigo 342 CP, faz menção direta ao contador, sendo que o ilícito por ele praticado é tido como crime de mão própria<sup>14</sup>, pois, só pode ser praticado por quem, reunindo qualidades especiais, esteja em condições de realizar imediata e

---

<sup>14</sup> Mão própria – de atuação pessoal ou conduta infungível

corporalmente a conduta típica dentro de um processo judicial ou administrativo, inquérito policial ou em juízo arbitral, que é o caso do contabilista ou do perito contábil, no exercício da atividade profissional, quando na elaboração de laudos periciais, contas nos processos, escrituração, elaboração de balanços e demonstrações contábeis, portanto, todas as atividades intrínsecas do ramo.

Em relação, ainda, ao art. 342 CP, § 2º, conforme encontradiço na obra de Delmanto *et al.* Celso (2002, p.700), resta claro, que o profissional que se retratar ou declarar a verdade antes da sentença em trânsito julgado, não será penalizado na forma da lei, pois, será uma das circunstâncias de atenuantes que estão no art. 65, alínea d, Código Penal Brasileiro.

Como dito, acima, no crime de mão própria, a prática, somente pode ser atribuída ao Perito ou o Contador, portanto, em princípio não se admite co-autoria, nem participação, pois a execução dos trabalhos contábeis são prerrogativas inerentes ao profissional da área contábil, no caso do Contabilista.

No caso dos auxiliares, os técnicos não respondem penalmente, pois não estão tipificados, somente respondem civilmente e para o técnico em contabilidade, resta, a possibilidade de eventualmente se utilizar de dispositivo penal, por analogia a responsabilidade criminal do contador.

Observa-se, na situação em comento que o sustentáculo para que os auxiliares de contabilidade não respondam criminalmente tem espeque no Princípio da Legalidade, presente na Carta magna/1988 e no Princípio da Anterioridade da lei, que se encontra no art. 1º do Código Penal Brasileiro, em que não há possibilidade de enquadramento legal, se na lei não menciona os auxiliares de contabilidade como sujeito ativo.

Portanto, não se pode cobrar responsabilidade penal deles, porém, não existe proibição de interpelação na via judicial, em ação regressiva<sup>15</sup> em desfavor dos auxiliares na esfera civil, pois no caso do contador, autor do dano contra terceiro culpado.

A Lei nº 10.268, de 28.08.2001, publicada no DOU de 29.08.2001, alterou dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, redação do Código Penal para, entre outras disposições, incluir os contadores no crime de falsidade ou falso testemunho em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral, pois os ilícitos de maior gravidade estão inseridos no Código Penal, inclusive, os tipificados no art. 342 e 343 do referido Código, com as devidas modificações ocorridas pela reforma tímida no Código Penal.

---

<sup>15</sup> Ação Regressiva – Fundada no direito de uma pessoa de haver de outrem a importância por si despendida ou paga no cumprimento de obrigação, cuja responsabilidade direta e principal a ele pertencia.

A conduta violadora, portanto, ilícita encontra-se no quadro 4 – onde constam as modificações ocorridas no Código Penal de 1940 e a Lei nº 10.268/2001.

**Quadro 4 – Alterações no Código Penal de 1940 (Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 – e a Lei nº. 10.268/2001.**

<b>Código Penal Decreto 2848/1940</b>	<b>Código Penal Lei nº 10.268/2001</b>
<b>Art.342.</b> Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, tradutor ou intérprete em processo judicial, policial ou administrativo, ou em juízo arbitral:	<b>Art. 342.</b> Fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade como testemunha, perito, <b>contador</b> , tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral: (grifo nosso)
<b>Pena</b> – reclusão de 2(dois) e 6(seis) anos, e multa.	<b>Pena</b> – reclusão, de um a três anos, e multa.
<b>§1º</b> - Se o crime é cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal;	<b>§1º-</b> As penas aumentam-se de um sexto a um terço, se o crime é praticado mediante suborno ou se cometido com o fim de obter prova destinada a produzir efeito em processo penal, ou em processo civil em que for parte entidade da administração pública direta ou indireta. (Redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001)
<b>§2º-</b> As penas aumentam se de um terço, se o crime é praticado mediante suborno;	<b>§ 2º-</b> O fato deixa de ser punível se, antes da sentença no processo em que ocorreu o ilícito, o agente se retrata ou declara a verdade. (Redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001)
<b>§3º-</b> O fato deixa de ser punível, se, antes da sentença, o agente se retrata ou declara a verdade.	Sem correspondência
<b>Art. 343.</b> Dar, oferecer ou prometer dinheiro ou qualquer outra vantagem a testemunha, perito, tradutor ou intérprete, para fazer afirmação falsa, negar ou calar a verdade em depoimento, perícia, tradução ou interpretação, ainda que a oferta ou promessa seja aceita:	<b>Art. 343.</b> Dar, oferecer ou prometer dinheiro ou qualquer outra vantagem a testemunha, perito, <b>contador</b> , tradutor ou intérprete, para fazer afirmação falsa, negar ou calar a verdade em depoimento, perícia, cálculos, tradução ou interpretação:
<b>Pena</b> – reclusão, de 01 (um) a 3(três) anos, e multa.	<b>Pena</b> – reclusão, de três a quatro anos, e multa.

Depreende facilmente da leitura do art. 343 CP, que a tipicidade penal que visa punir é quem tenta de alguma forma corromper o sujeito-ativo do art. 342 do Código Penal e vale observar que a punição é mais rigorosa, pois não é coerente punir igualmente, os tentados e seus encantadores no dizer de Delmanto *et al* (2002, p. 701), sob pena de ferir o princípio da razoabilidade, portanto, quando for o profissional contábil que estiver na condução dos trabalhos contábeis, seja no escritório próprio, empresa privada, ou órgão público e se deparar com ofertas ilícitas, portanto, chamado a práticas não ortodoxas, contrárias à lei, nesta situação ele se torna o sujeito passivo, conforme tipo penal do art. 343 CP.

O Profissional Contábil poderá figurar na condição de réu em diversas tipificações penais, no primeiro momento, como Autor e ainda na condição de Co-Autor em enquadramento existente no próprio Código Penal, bem como, nas demais Legislações Extravagantes.

#### **4. 1 Crime de Sonegação Fiscal**

A Lei de Sonegação Fiscal nº 4.729/65 foi em parte substituída pela Lei nº 8.137/90, pois, somente alguns artigos foram revogados, os principais que envolvem especificamente “contabilidade”, continuam em vigor.

O contabilista que manipular resultados das operações contábeis, por meio das demonstrações contábeis, no sentido de satisfazer a sua clientela, comete ato ilícito, incurso, além em crimes de Falsidade, como o constante do art. 1º da Lei 4.729/65, sem prejuízo da responsabilização penal, que no dizer de Oliveira (2005. p, 125), a Contabilidade deve ser transparente e confiável.

#### **4. 2 Falsificação de documento público**

E conforme consta no Art. 297 do Código Penal (DL 2848/40), o crime acima tem como penalidade a reclusão de 2 a 6 anos, mais multa, para quem falsificar ou alterar documento público, nele incluso os livros mercantis, portanto, o legislador sabia que o profissional que lida com estas tarefas é o contador, portanto, vai ao encontro das atividades do contabilista, já que se se ao exercício das prerrogativas profissionais, tais como: registros dos livros, etc., o que pode ensejar na possibilidade dos dados serem falseados ou adulterados.

#### **4.3 Apropriação Indébita**

No exercício das atividades contábeis, o contabilista pode incorrer na prática de crime de apropriação indébita em razão de seu serviço, incidindo em seu desfavor a qualificadora

contida no art. 168 do CP, § 1º, III do CP<sup>16</sup>. Deve se frisar que a Lei nº 9.983/2000, além de revogar o artigo 95 da Lei nº 8212/91, inseriu novos crimes no Código Penal, dentre eles os crimes de “Apropriação Indébita Previdenciária” (CP, art 168-A) e de “Sonegação de Contribuição Previdenciária”(CP, art. 337-A).

#### **4.4 Crime de Falsidade ideológica**

Neste artigo encontra-se, inserta, a possibilidade do contador ao elaborar as Demonstrações Contábeis, bem como as Decores, de forma contrária à legislação vigente, sem a devida escrituração contábil, ou sem documentação idônea, portanto, incorrer por atos omissivos, o contador pode responder criminalmente e ser penalizado com penas de reclusão de 1 a 5 anos, e multa, se o documento for público, e reclusão de 1 a 3 anos, além de multa, se o documento for particular.

#### **4.5 Falsificação de documento particular**

Neste artigo especificamente, vale lembrar, a inovação ocorrida no Código Penal, em 2001, que alterou os artigos 342, em que inseriu a figura do contador, como sujeito ativo, no art. 298 CP - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro, de acordo, com Delmanto *et al* (2002, p.595), segundo a Lei nº 8.383/91, responde como co-autores de crime de falsidade o gerente e o administrador, nesta esteira, também, o contador que age na condição de preposto.

As mudanças na área penal se devem ao advento do Novo Código Civil que repercutiu na seara penal e promoveu uma espécie de efeito cascata de reforma nas demais legislações correlatas, tais como: Legislação de Sonegação Fiscal; Lei de Falsificação da Escrituração e dos crimes de lavagem de dinheiro, isso sem dizer no próprio Código Penal e basicamente toda a Legislação Penal Complementar, o que demonstra o compasso com os avanços sociais da sociedade e a lei, pois, necessária que para que aplicação da lei ocorra, seja respeitada a

---

<sup>16</sup> Art. 168 – Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:  
Pena – reclusão, de 01 a 04 anos, e multa.

Aumento de pena

§ 1º - A pena é aumentada de 1/3, quando o agente recebeu a coisa:

I – em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;

III- em razão de ofício, emprego ou profissão.

dinâmica social que se encontra o homem e os acontecimentos sociais, que o envolvam, tanto na relação pessoal, como profissional.

## **5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Foram analisados, mediante a aplicação do questionário com 12 perguntas semi-estruturadas, abertas e fechadas, usando a técnica do estudo de caso, realizada no dia 30 de junho de 2009, com o Coordenador de Fiscalização da Vice-Presidência do CFC, tendo a pesquisa sido executada, com base na avaliação de dados coletados e disponibilizados pela gerente de fiscalização do CRC/RO, via *e-mail*, dos relatórios da fiscalização promovida pelo órgão da classe contábil.

O ponto central da pesquisa é sobre a atuação do CRC/RO sob a égide do Novo Código Civil e na sequência o desempenho do profissional, dentro de um plano de trabalho desenvolvido pelo Regional, com autorização do CFC, voltado para a atuação do órgão na base territorial mais próximo do contabilista, este o objeto de interesse, tendo em mente, que o CRC/RO está presente na realidade local do profissional, portanto, conhecedor das peculiaridades do exercício da profissão dentro deste espaço geográfico.

### **5.1 Entrevista com o Coordenador de Fiscalização e Ética da Vice-Presidência do Conselho Federal de Contabilidade.**

Para identificar como estão sendo desenvolvidas as relações profissionais do Contabilista, sob a égide do Novo Código Civil, indagou-se ao entrevistado se com a nova Lei Civil, o CFC havia intensificado a fiscalização do exercício da profissão Contábil, o Vice Presidente argumentou afirmativamente que houve intensificação na fiscalização, na medida, em que a revogação do Código Comercial e a entrada em vigor do Novo Código Civil passaram a fazer parte do texto legal, a obrigatoriedade da escrituração contábil de todas as entidades elaboradas por contabilista.

É interessante, observar, que a resposta afirmativa tem nota dissonante com os resultados do plano de trabalho desenvolvido pelo CRC/RO, conforme quadro 5, onde constam as diligências realizadas pelo CRC/RO, nos anos de 2001 e 2002, portanto, antes da entrada em vigor do Novo Código houve uma maciça fiscalização, a instituição trabalhou e se preparou para se adequar às mudanças vindouras e para tanto intensificou a fiscalização, com o fito provável de coibir situações irregulares e promover ajustes, na medida em que

conscientizava a classe contábil da chegada de uma nova ordem legal, que teria repercussão imensa na rotina dos escritórios de contabilidade e na vida dos profissionais.

Nesta senda, se comprova a intensificação da fiscalização se comparado com os demais anos, principalmente 2003, ano da entrada em vigor do novo Código Civil, na sequência, ocorre uma relativa queda nas fiscalizações e fez parecer que o recuo nas fiscalizações se atribua a concessão de prazo relativo, para os contadores se adaptarem ao Novo Código, depreende desta postura os dados dos quadros 5 e 6.

**Quadro 5 – Diligências realizadas de 2001 até o ano de 2008**

<b>ANO</b>	<b>QUANTIDADE</b>
2001	25856
2002	15017
2003	7954
2004	4495
2005	5474
2006	11.103
2007	13.891
2008	14.665

Fonte: Adaptado pela Autora – Gerência de Fiscalização CRC/2009

**Quadro 6 – Notificações Emitidas nos Últimos 04 anos**

<b>ANO</b>	<b>QUANTIDADE</b>
2005	1.175
2006	1.709
2007	2.230
2008	2.137

Fonte: Adaptado pela Autora – Gerência de Fiscalização CRC/2009

Portanto, a resposta afirmativa do entrevistado, somente vai ao encontro com os dados do relatório, no ano de 2006, ano esse, em que efetivamente houve aumento do número de diligências, porém, pelo menos no caso do CRC/RO, sem repetir o feito do ano de 2001.

Observa-se, o volume de diligências efetuadas pelo CRC/RO, em simples cotejo com as notificações, do período de 2005 até 2008, em contrapartida, as notificações são numericamente inferiores.

Procurou-se saber do entrevistado se o CFC fiscaliza efetivamente, se as atribuições privativas do contabilista estão sendo exercido por profissional habilitado, o entrevistado respondeu argumentando que são desenvolvidos diversos trabalhos fiscalizatórios tanto



preventivo, como ostensivo, onde *in loco* são averiguados escritórios de contabilidades, empresas etc, para constatar a legalidade do exercício profissional e demais exigências,

Acerca da ética do Profissional Contábil, o entrevistado foi indagado se o CFC tem orientado sobre essas questões e de que forma, ao que o entrevistado respondeu afirmativamente, que seria por meio de fiscalizações e da proposta da Educação Continuada.

O Código de Ética, no artigo 2º<sup>17</sup>, conforme publicação do CFC (2006), diz que o profissional não obstante ter o dever de exercer a profissão com respeito e deve manter-se atualizado, atento, portanto, as inovações legislativas, o Código de Ética aponta as punições nos autos de infração que serão lavrados de acordo com a natureza disciplinar ou ética, conforme consta no Quadro 7 – Natureza dos autos do Ano de 2001 a 2008.

**Quadro 7 - Natureza dos Autos – Ano de 2001 ao ano de 2008**

<b>Natureza do Auto</b>	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Disciplinar</b>	800	976	395	494	655	603	791	-
<b>Ético</b>	70	65	24	4	9	24	26	-
<b>Unificado</b>	-	-	-	40	109	317	184	-
<b>Total</b>	870	1041	419	538	773	944	1001	985

Fonte: Adaptado pela Autora-Gerência de Fiscalização CRC/RO

Conhecendo a natureza dos autos, conforme quadro 7, a que podem ser submetidos todos os profissionais contábeis e prosseguindo no tema sobre ética, foi abordado ao entrevistado se o CFC ao realizar fiscalizações preventivas, tendo por base o Código da classe, consegue detectar qual tem sido o maior desafio do profissional contábil na rotina dos escritórios ou na condição de profissional liberal, o mesmo respondeu alegando que todas as ações desenvolvidas pelo Programa de Educação Continuada têm como base os preceitos do Código de Ética do profissional contabilista, o que depreende da resposta do vice-presidente é que os desenvolvimentos das atividades contábeis devem se pautar com base no Código de Ética da classe, portanto, o desafio consiste em atender aos requisitos do art. 2º constante do Capítulo II – Dos Deveres e das Proibições, neste sentido, o Vice-Presidente foi interpelado sobre quais são as providências adotadas pelo CFC quando do cometimento de infrações no âmbito profissional.

O entrevistado argumentou que são abertos processos administrativos e dado o devido encaminhamento processual, o resultado final para os infratores pode ser a penalidade de

<sup>17</sup> Art. 2º - São deveres do contabilista: I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; II ..... III....IV...;V...; VI...;VII...;VIII... e IX..

multa ou suspensão, mais advertência reservada, censura reservada ou censura pública, conforme consta no art. 12 do Código de Ética, que prevê, inclusive, as penalidades, oriundas das transgressões ao Código de conduta do contabilista, dentre elas as seguintes: advertência reservada, censura reservada e censura pública, frise-se, que se no exercício da atividade profissional, em defesa das prerrogativas profissionais, ausência de punição anterior e a prestação de serviços são atenuantes.

A Resolução do CFC nº 949/02, Livro II – Dos Processos em espécie, art. 39<sup>18</sup>, menciona a forma procedimental e o CRC/RO, obrigatoriamente, tem que seguir o mesmo procedimento.

Consta do quadro 8 – dos Julgados no ano de 2008 e em seguida o quadro 9 – o Número de Decisões Proferidas no ano de 2008, nos processos administrativos instaurados no CRC/RO.

**Quadro 8 – Julgados em 2008**

<b>CÂMARA</b>	<b>QUANTIDADE DE PROCESSOS</b>
CAED <sup>19</sup>	451
COFIS <sup>20</sup>	75
TRED <sup>21</sup>	69

Fonte: Adaptado pela Autora CRC/RO

Prosseguindo, os julgados nas Câmaras de Fiscalização, Ética e Disciplina é o resultado final dos atos infracionais praticados pelo contabilista, portanto, é extremamente pertinente à indagação feita ao Vice-Presidente sobre quais são as infrações rotineiramente cometidas pelo Contabilista no exercício de seu *mister*, o mesmo argumentando disse que as infrações mais comuns, são deixar de elaborar a escrituração contábil, celebrar contrato e emissão de DECORE sem base legal, a resposta afirmativa, vai ao encontro com os dados do CRC/RO, em que as infrações mais comumente praticadas pelo contabilista são apresentadas com números expressivos no âmbito do CRC/RO, sobre isso o entrevistado foi indagado se após, o julgamento dos processos informa aos órgãos competentes os atos infracionais e disciplinares que resultaram em crimes cometidos pelo profissional contábil, a questão foi respondida de forma sucinta e afirmativamente. E ainda, o entrevistado foi interpelado, a

<sup>18</sup> Art. 39. O processo de fiscalização inicia-se com a lavratura de auto de infração, devendo observar a seguinte forma: I-; II;

<sup>19</sup> CAED- Câmara de Ética e Disciplina

<sup>20</sup> COFIS- Coordenação de Fiscalização

<sup>21</sup> TRED – Tribunal Regional de Ética e Disciplina

responder se quando são interpostas ações judiciais contra o profissional contábil, o CFC é comunicado a prestar informações, o entrevistado respondeu afirmativamente e complementou ao dizer, que são várias informações, que vão desde verificação sobre a situação cadastral, regularidade profissional e ainda sobre possíveis infrações técnicas, etc., conforme comprova o quadro 9, referente ao exercício de 2008, diligências efetuadas nas empresas contábeis.

**Quadro 9 – Exercício 2008 –Diligências nas Empresas Contábeis**

ATIVIDADES	QTDE. DILIGÊNCIAS
AUDITORIA	17
ANALISE DE ESTUDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	03
ELABORAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL	1.622
ELABORAÇÃO DE CONTRATO	1.392
DECORE	8.133
REGISTRO PROFISSIONAL	2.420
REGISTRO CADASTRAL	328
PERICIA	00

Fonte: Adaptado pela Autora –CRC/RO

Outra questão formulada ao Vice-Presidente foi se o CFC acompanha o andamento das ações em juízo em que tenha o envolvimento do profissional contábil e se oferece possibilidade de defesa nos autos ao acusado, não obstante, tenha respondido afirmativamente, informa que, julgamento em juízo corre paralelamente com os procedimentos disciplinares e mesmo que uma decisão independa da outra, os Conselhos de Contabilidade acompanham os processos com vistas a preservar a sociedade e a classe.

Ao que parece, a resposta privilegia somente os autos junto ao Conselho da Classe Contábil, portanto, a resposta foi prejudicada, apesar da constatação que o Conselho Federal da Classe tenha pautado suas ações em consonância com a lei, observando e acatando os princípios constitucionais presente na Carta Magna, no art. 5º, LV -Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório.

E ainda, foi indagado ao Vice-Presidente se o CFC tem orientado o profissional quanto às penalidades impostas pelo Código Civil e Penal, no tocante às infrações cometidas no exercício da profissão, o entrevistado respondeu afirmativamente, através de sua política de fiscalização preventiva com os programas de educação profissional continuada.

Por fim, na última indagação, foi solicitado que o entrevistado fizesse outros comentários ou prestasse as informações que considerava relevantes, o entrevistado ficou silente.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com a literatura estudada e abordada na pesquisa, em comento, evidenciou a grande responsabilidade do contabilista no exercício da profissão, podendo ele responder civilmente, pessoal e solidariamente, perante aos contratantes (pessoa física ou jurídica) e terceiros, inclusive com o patrimônio pessoal, seja o ato praticado de forma premeditada ou por mero descuido.

Assim foram retratadas as penalidades impostas ao profissional contábil na prática de infrações ou crimes, exemplificando, abertura de processos administrativos e as punições propriamente ditas, como: multas, suspensões e até cassação do registro profissional, dependendo da relevância do caso.

Outro ponto demonstrado são as regras de conduta do profissional contábil perante o órgão de classe, os quais são encontrados no Código de Ética da categoria e no Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos, no Código Civil e no Código Penal.

Verificou-se, por meio da coleta de dados que o CRC atua efetivamente na fiscalização tanto de forma preventiva, quanto ostensiva, fazendo visitas “*in loco*” para averiguar se as exigências legais estão sendo cumpridas, tanto pelo profissional contábil, como pelas empresas. No que diz respeito ao profissional, exigência de registro no Conselho de Classe e em relação à entidade, fiscaliza-se, principalmente, a existência de contratos de prestação de serviços e a elaboração da escrituração contábil.

Outra preocupação do CRC é referente aos deveres inerentes da atuação do contabilista, que deve ter como norte, respeito e formação profissional continuada devido às constantes mudanças legislativas, que tem reflexos diretamente no trabalho.

No que se refere às principais infrações detectadas foi evidenciado a emissão de declaração de comprovação de rendimentos, DECORE, bem como, celebração de contrato de prestação de serviços sem base legal, e mais, a falta de registro fidedigno dos fatos contábeis na escrituração contábil.

Em relação ao monitoramento ou não por parte CRC/RO ficou comprovado o acompanhamento do andamento dos processos, tanto na fase extrajudicial, como judicial, na lavratura dos autos no primeiro momento, para em seguida, se for o caso, fornecer subsídios

sobre a situação cadastral, regularidade profissional e cometimentos de infrações técnicas do contabilista contribuindo para interposição da ação civil ou penal.

Embora, o CRC faça todo esse acompanhamento, a pesquisa revelou que a cada ano ocorre aumento na lavratura de autos, o que se deve, provavelmente, ocorrer em virtude do ingresso de novos profissionais no mercado, bem como, a fiscalização intensa, aumento de diligências objetivando o cumprimento dos rigores da lei.

Nota-se, ainda, um descompasso, entre o número de lavratura de autos e o número de processos julgados, pois, não há correspondência quantitativa com autos lavrados e processos julgados.

Em suma, dada à importância do profissional contábil na vida empresarial, na condução das riquezas das entidades, portanto, na vida econômica do país, o presente trabalho a título de sugestão, tendo em vista a farta legislação que envolve a área contábil e o seu principal protagonista deverá ser estendido em futuras pesquisas, com propósito de elaboração de monografias, ou até, mesmo para teses de mestrados, com escopo de evidenciar a atuação do profissional na sociedade e a do órgão de classe, estes criados para defender interesses da categoria, e na medida em que cumpre a missão, acaba promovendo a defesa dos interesses da sociedade.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Marcelo. **Chefão de sete vidas. Os 10 anos de Época**. Ed. 523, 26/05/2008. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/> .html> Acesso em: 28/08/2009.

BRASIL. **Lei Nº. 10.268 - de 28 de agosto de 2001 - DOU de 29/8/2001**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2001/10268.htm>. Acesso em: 20/04/2009.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 8.383, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8383.htm>. Acesso em: 30/05/2009.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil/obra coletiva**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940. CÓDIGO PENAL**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 30/05/2009.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30/05/2009.

CAMARGO, Ynel Alves de. **Da Responsabilidade Civil do Contador na função de auditor independente**. RBC ano XXVI nº 104, Brasília, mar/abr, 1999.

COELHO, José Washington. **Código de Ética não pode cominar pena restritiva de direito ao exercício da profissão**. Revista Brasileira de Contabilidade (RBC)- Nº 54 – ano: 1985.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Legislação da profissão contábil**. 2 Ed. Brasília: CFC, 2006.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 803/1996**. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_803.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc). Acesso em: 28/08/2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 949/2002**. Aprova o regulamento de procedimentos processuais dos conselhos de contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res949.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res949.htm). Acesso em: 28/08/2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº. 872/2000**. Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE e dá outras providências. Disponível em: [http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao\\_cfc872.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucao_cfc872.htm). Acesso em: 29/08/2009.

\_\_\_\_\_. **DECRETO-LEI Nº. 9.295, DE 27 DE MAIO DE 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decretolei9295.htm>. Acesso em: 29/08/2009.

DELMANTO, Celso *et al.* **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

GONÇALVES, Viviane Greche. **Revista Brasileira de Contabilidade (RBC)** – julho/agosto 2007 – nº 166.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2005.

NUNES, Letícia. **Escândalos contábeis**, 2004. Disponível em: <http://www.observatoriодаimprensa.com.br/artigos.asp?cod=485ASP015>. Acesso em: 23/08/2009.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Responsabilidade Civil e Penal do Profissional de Contabilidade**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: 1999.

QUEZADO, Paulo. **Responsabilidade Penal do Contador**. Disponível desde 16/06/2009 em: <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/.pdf> Acesso em: 28/07/2009.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil, Responsabilidade Civil**. 14 Edição. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 1995.

SÁ, Antonio Lopes de. **Revista Pensar Contábil**– Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro – Ano V – nº 18 – Nov/Dez – 2002 – jan 2003.

SILVA, Antonia Rosane Nascimento da; FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar de. **Desenvolvimento da percepção sobre Ética Profissional entre estudantes de Contabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade. Curitiba/PR, Editora RBC, 2007.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lázaro Rosa da; BRITO, Valmir Bezerra de. **O Novo Código Civil para Contadores**. 2ª Edição, São Paulo/SP: IOB Thomson, 2004.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TAPAI, Giselle de Melo Braga. **Novo Código Civil Brasileiro/Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Estudo Comparativo com o Código de 1916, Constituição Federal, Legislação Modificada e Extravagante. 2 Edição, São Paulo/SP: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Responsabilidade Civil**. São Paulo: Atlas, 2002.

## OBRAS CONSULTADAS

AZEVEDO, Robson Barbosa de. **Direito Civil Simplificado**. Brasília: Vestecon, 2005.

CAHALI, Yussef Said. **Código Civil. Código de Processo Civil. Código Comercial. Legislação Civil**. Processual Civil e Empresarial. Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Legislação da profissão contábil**. 3. Ed. Brasília: CFC, 2008.

CONSULEX. **Revista Jurídica**- Ano XI – nº 240 de 15/01/2007 – p. 20 e 22.

CUNHA, Rogério Sanches. **Código Penal para Concursos**. Bahia: Juspodivm, 2009.

FORTES, José Carlos. **Manual do Contabilista**. Porto Velho: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Rondônia, 2001.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **A responsabilidade\_perito\_contador**. Disponível em < [Http://www.centercon.com.br/downloadshtm](http://www.centercon.com.br/downloadshtm)> acesso em: 18/082009.

JESUS, Damásio E. **Direito Penal – Parte Geral**. São Paulo: Saraiva, 1988-1990.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Antonio Cláudio da Costa. **Código de Processo Civil Interpretado**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo: leis processuais civis extravagantes anotadas. Baueri, São Paulo: Manole, 2008.

**APÊNDICE:**



## **APÊNDICE: A**



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR  
CAMPUS DE CACOAL**

### **QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA – CFC**

01) O CFC com a entrada em vigor do Novo Código Civil intensificou a fiscalização do exercício da profissão Contábil?

( ☐ ) SIM                      ( ☐ ) NÃO

Por quê?

02) O CFC fiscaliza efetivamente se as atribuições privativas do Contabilista estão sendo exercidas por profissional habilitado?

( ☐ ) SIM                      ( ☐ ) NÃO

Como?

03) CFC tem orientado o Contabilista sobre questões éticas?

( ☐ ) SIM                      ( ☐ ) NÃO

Como?

04) O CFC ao realizar fiscalizações preventivas, tendo por base o Código de Ética consegue detectar qual tem sido o maior desafio do profissional contábil na rotina dos escritórios ou como profissional liberal?

Sim ou não? E quais são os apontados por eles?

5) Quais são as providências adotadas pelo CFC quando do cometimento de infrações no âmbito profissional?

6) O CFC, após, o julgamento dos processos informa aos órgãos competentes os atos infracionais cometidos pelo profissional contábil?

(    ) SIM        (    ) NÃO

9) Quando são interpostas ações judiciais contra o profissional contábil, o CFC é comunicado a prestar informações?

(    ) SIM        (    ) NÃO

Em que situação especificamente, exemplifique:

10) O CFC acompanha o andamento das ações em juízo em que tenha o envolvimento do Profissional Contábil e oferece possibilidade de defesa nos autos ao Acusado?

(    ) SIM                      (    ) NÃO

Por quê?

11) O CFC tem orientado o profissional contábil quanto às penalidades impostas pelo Código Civil e Penal, no tocante às infrações cometidas no exercício da profissão?

12) Outros comentários ou informações que considera ser relevante para a presente pesquisa.